转让定价同期资料和分国信息披露指引

第13项行动计划

英文原作由OECD出版，标题如下：

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2014 Deliverable

OECD 2014版

所有权利均予以保留

国家税务总局2015中文版

中文译文的质量及其与原文的一致性由国家税务总局负责。原文和译文如有分歧，以原文为准。

本文件由郁启生、梅杞成、唐恩亮、杨永、严海翻译，张滢审校。

Copyrighted material

前 言

应对税基侵蚀和利润转移（BEPS）是世界各国政府的一项重点工作。2013年，OECD和G20国家通过了15项行动计划解决BEPS问题，并以平等身份携手开展工作。BEPS项目旨在确保利润在产生利润的经济活动发生地和价值创造地征税。参与各国一致认为，解决BEPS问题对各国都至关重要且刻不容缓，尤其是要避免基于共识而建立的现有国际税收体系分崩离析，如此势必给企业带来更多的不确定性，与当前世界对跨境投资的需求格格不入。因此，BEPS行动计划制定了拟于2015年年底前完成的15项行动计划，其中一部分将于2014年完成。

OECD财政事务委员会（CFA）携手44个以平等身份参与的国家（包括所有OECD国家、OECD申请加入国和G20国家）正式通过了2014年到期完成的BEPS行动计划首批7项产出成果。本报告即属首批产出成果的一部分，亦是第13项行动计划产生的一项结果。

BEPS项目通过区域性或全球论坛，广泛征询发展中国家和其他非OECD或非G20经济体意见，并在最终成果中融入了这些意见。商界代表、贸易协会、社会团体和学术界代表也积极参与讨论稿的评议。这一过程总共收到超过3500页的意见和建议，为此召集了5次公众咨询和3次网络会议讨论这些意见，网络会议收视人群达一万多人。

2014年产出的首批报告和建议与2013年7月发布的BEPS行动计划中的7项行动计划相对应。由于BEPS行动计划旨在提供应对BEPS问题全面一致的解决方案，虽然各方已就这些建议的措施达成一致意见，但是并未形成正式结论。它们可能受到2015年产出成果中与2014年产出成果互有交叉的某些决定的影响。这些成果真实反映了2014年7月以前各国就消除BEPS问题所形成的共同解决方案。

各国政府通过首批成果并实施相关建议表明：混合错配将被消除；择协避税和其他形式的协定滥用将得以遏制；在无形资产关键领域滥用转让定价规则的现象将最大限度地减少；国别报告将为各国政府提供跨国公司全球利润分配、经济活动和税收相关信息。同时，OECD和G20国家在一份报告中一致认定，利用多边工具实施BEPS措施具有可行性。他们在遏制有害税收实践，尤其是无形资产税制和税务裁定方面也取得了进展。最后，他们就数字经济带来的税收挑战也已达成共识，这使得他们可以在这一BEPS问题的重灾区继续深入开展工作。

本质上，BEPS需要国家间协调应对。正因为如此，各国投入大量时间和资源制定统一方案，解决共同面临的问题。同时，只要不违背国际法律承诺，各国对税收事务保有自主权，不同国家可以采用不同方式施行相关措施。

目 录

缩略词表 …… 357

概要 …… 359

第五章 证明文档 …… 361

A. 导言 …… 361

B. 转让定价文档要求的目标 …… 362

C. 转让定价文档的三层结构 …… 364

D. 合规问题 …… 366

E. 执行及审查 …… 369

附录一：转让定价资料——核心资料 …… 371

附录二：转让定价资料——本地资料 …… 373

附录三：分国信息披露表模板 …… 375

附录三的一般说明 …… 377

目的 …… 377

定义 …… 377

分国信息披露表的涵盖期间 …… 378

数据来源 …… 378

附录三的具体说明 …… 379

集团收入分配、税负及业务活动概况（以税收管辖区为基础划分）（表 1） …… 379

跨国企业集团“成员实体”名单（以税收管辖区为基础划分）（表 2） …… 381

Copyrighted material

缩略词表

APA	预约定价协议
BEPS	税基侵蚀和利润转移
CFA	财政事务委员会
FTE	全时当量
MNE	跨国企业
OECD	经济合作与发展组织
PE	常设机构
R & D	研发
SME	中小企业

Copyrighted material

概 要

税基侵蚀和利润转移项目第13项行动计划确认，为了有效地解决税基侵蚀和利润转移问题，向税务机关提供可用于转让定价风险评估和审查的充足资料以提升信息透明度是十分关键的。本文件包括了修改后的转让定价文档标准以及分国信息披露表，该表要求披露跨国企业集团收入、获利和纳税在全球范围的分配情况，以及跨国企业集团各成员实体在所在国的经济活动等信息。

分国信息披露表要求跨国企业每一年度申报其在有商业运营的每一税收管辖区内的收入、所得税前利润、已纳所得税、计提所得税等信息。分国信息披露表还要求跨国企业按税收管辖区申报其全部雇员、资本、未分配利润、有形资产等信息。最后，分国信息披露表要求跨国企业确认在某税收管辖区内进行商业活动的集团所有成员实体和这些成员实体所从事商业活动的性质。

对跨国企业转让定价文档的指引，要求跨国企业向所有相关国家税务机关提供概括性全球运营信息和转让定价政策的核心资料。同时，该指引还要求跨国企业向各相关国家的税务机关分别提供转让定价文档的本地资料。本地资料应该包括相关关联交易、交易涉及金额以及企业对于这些交易所作的转让定价分析。

上述三个文档（分国信息披露表、核心资料和本地资料）要求纳税人阐述一致的转让定价立场。税务机关可以利用上述三个文档进行转让定价风险评估、确定如何分配税务调查资源，并在需要时开展有针对性的税务调查。这些信息应该能够协助税务机关更容易地判断纳税人是否通过转让定价和其他操作，人为地将大量收入转移至税收优惠的环境。税基侵蚀和利润转移活动参与各国均同意，采用新的信息申报要求和鼓励提示信息透明度的做法有利于实现认识、控制和解决税基侵蚀和利润转移的问题。

各项文档的具体内容体现了为平衡税务机关对信息的需求、解决对信息不合理使用的担忧以及企业的合规成本和负担等方面的关注所做出的努力。有些国家可能通过不同的方式达到这一平衡，即除了核心资料和本地资料所披露的在其税收管辖区内的企业和相关交易信息外，还要求分国信息披露表披露其他交易信息，包括关联企业利息支付、特许权使用费和关联服务费。持这些观点的国家主要来自新兴市场，如阿根廷、巴西、中国、哥

伦比亚、印度、墨西哥、南非和土耳其，它们指出在风险评估阶段需要这些信息，但是由于跨国企业集团总部往往位于国外，相关信息的获得一直较为困难。其他国家则支持本文件所阐述的方法，认为已经达到了一个合理的平衡。鉴于以上所有观点，税基侵蚀和利润转移行动计划要求各参与国认真审查评估这些新规则的实施，并在2020年前确定是否需要对文档的内容做进一步修改，如要求披露不同数据或其他信息。

有效地执行新的申报标准和规则十分重要。在接下来几个月的工作中，我们会进一步确定申报必要信息以及将这些信息在相关税务机关间分享的合理方式，当中包括信息的保密、信息分享的及时性等因素。

参考文献

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

第五章　证明文档

《转让定价指南》第五章的现有内容全部删除，替换成下述文字。

A. 导言

1.　本章提供的一般性指导原则可供税务机关参考，从而为纳税人在转让定价问询和风险评估中提供所需的证明文档制定相关的规章和程序。同时，本章也提供了指导原则，帮助纳税人确定最有助于表明其受控交易符合独立交易原则的证明文件，并因此便利税务检查，从而解决转让定价问题。

2.　《跨国企业与税务机关转让定价指南》第五章是在1995年颁布的，当时税务机关和纳税人在制作和使用转让定价文档方面的经验尚浅。《跨国企业与税务机关转让定价指南》第五章侧重于从纳税人和税务机关双方的角度，强调需要建立合理的文档程序；并希望，在为佐证独立交易原则的可靠应用提供足够信息的前提下，税务机关和纳税人在共同解决证明文件问题上能够进行更深层次合作，以避免过多的文档合规性负担。《跨国企业与税务机关转让定价指南》第五章并未提供转让定价文档中所应当包含的文件清单，也没有对转让定价文档准备程序、相关处罚管理和举证责任之间的联系提供明确的指导。

3.　许多国家随后都出台了转让定价文档的相关规定。这些规定的出现，加之跨国企业集团内部交易的复杂性和交易额的急剧增加，以及税务机关在相关转让定价问题检查力度上的加强，显著增加了纳税人的合规性成本。尽管如此，税务机关却经常发现转让定价文档所披露的信息往往不够充分，无法满足税务执法和风险评估的需要。

4.　以下的讨论明确了转让定价文档相关规定所应实现的三个目标，并针对如何制定相关规定提供了指导，以保证转让定价合规要求更为直接，在不同国家之间也更为统一；同时也可为税务机关的转让定价风险评估和调查提供更具针对性的有效信息。在制定这些规则时，首要考虑的问题是，如何在满足税务机关可获得用于转让定价风险评估及其他目的有效数据的同时避免增加纳税人的合规性负担。因此，采纳明确而被广泛使用的转让定价文档规定可以减少由于转让定价争议而导致的合规性成本。

B. 转让定价文档要求的目标

5. 转让定价文档所应实现的三个目标包括：

（1）确保纳税人在制定关联交易价格和其他交易条款时、以及在纳税申报中披露上述交易所得时，能够合理考虑转让定价的要求；

（2）为税务机关进行有效的转让定价风险评估提供必要信息；以及

（3）当对其管辖范围内应税实体的转让定价行为进行合理的全面调查时，为税务机关提供有用的信息；尽管随着调查的进行，可能需要额外的信息，作为转让定价文档的补充。

6. 在制定适用于本国的转让定价文档规定时，应当对上述目标逐一进行考量。纳税人在进行纳税申报时或申报前，仔细评估自身是否遵循了适用的转让定价规定十分重要。保证税务机关能够获得所需要的信息，以便在信息充分的基础上进行转让定价风险评估，从而作出是否启动转让定价调查的决定也相当重要。此外还很重要的是，一旦作出启动转让定价调查的决定，税务机关能够及时获得或要求纳税人提供所有必要的额外信息，从而保证转让定价调查的全面展开。

B.1. 纳税人对是否遵循独立交易原则的自我评估

7. 转让定价文档要求纳税人对其转让定价安排进行合理、统一及有说服力的阐述，从而协助纳税人形成合规的氛围。准备充分的文档能确保税务机关在某种程度上相信，纳税人在纳税申报时已对其转让定价安排进行了分析，已对可获取的可比数据进行了考量，并已达成一致的转让定价政策。此外，同期资料的要求将有助于确保纳税人转让定价安排的真实性，并限制纳税人在事后为其转让定价安排寻找辩护理由。

8. 合规性的目标可以通过两个重要途径来达成。首先，税务机关可要求转让定价文档以同期资料的形式准备，这意味着转让定价文档应当在关联交易进行时准备，或不晚于关联交易发生所属财政年度的纳税申报完成时准备。鼓励合规性的第二种方式是建立转让定价处罚机制，以奖励及时、准确地准备转让定价资料的行为，并激励纳税人及时、慎重地规划其转让定价安排。转让定价文档的申报要求和处罚规定将在D部分加以详细讨论。

9. 虽然在理想的情况下，纳税人能够借助转让定价文档，对其转让定价政策进行详尽的阐释，从而实现转让定价文档规范所提出的重要目标；但成本、时间限制以及企业内部相关人员的诉求等种种问题有时有碍这些目标的达成。因此对于各个国家而言，重点应放在制定合理的转让定价文档规定，集中关注重大关联交易，以保证将关注点集中在最重要的问题上。

B.2. 转让定价风险评估

10.　对于选择合适的案件进行转让定价调查或问询并集中调查重大问题而言，早期的风险识别与评估十分关键。由于税务机关资源有限，因此在形成转让定价调查意向的初级阶段，进行准确的评估是非常重要的。该评估应该侧重于判断纳税人的转让定价安排是否值得深入探讨、是否需要投入大量的税收执法资源。特别是在转让定价问题（通常较复杂且证据密集）上，有效的风险评估是进行高效的、有针对性的转让定价调查的基本前提。《经济合作与发展组织转让定价风险评估手册》是进行这种风险评估的有效工具。

11.　合理的转让定价风险评估意味着税务机关能够在初期阶段获得充足、相关而可靠的信息。在众多的信息来源中，转让定价文档至为关键。

12.　用于识别和评估纳税人及其关联交易转让定价风险的工具和信息来源有很多种，包括转让定价表格（随年度纳税申报表一并提交），专注于特定风险点的强制性转让定价问卷，为证明纳税人遵循独立交易原则、提供支持性证据的一般转让定价文档要求，以及税务机关和纳税人之间的合作讨论。每种工具和信息来源似乎都是为了解决同一个问题：税务机关有必要在早期阶段即可获得相关资料，以便能够在信息充分的基础上，准确地进行转让定价风险评估。保证使用正确而可靠的信息进行高效高质量的转让定价风险评估，是设计转让定价文档规定的一个重要因素。

B.3. 转让定价调查

13.　转让定价文档的第三个目的是为税务机关进行全面的转让定价调查提供有用的信息。转让定价调查往往需要大量证据，常常涉及针对多个交易和多个市场进行的高难度可比性评估；并需要详细的财务、事实和其他行业信息。调查过程中，是否可以从各种渠道收集到足够的信息，对于帮助税务机关对纳税人与关联企业进行的受控交易进行有序调查、实施适用的转让定价法规来说至关重要。

14.　如果通过适当的转让定价风险评估发现有必要就一个或多个转让定价问题进行全面的转让定价调查，税务机关须有能力在合理的期限内获得纳税人所有的相关文件和信息。这些信息包括：纳税人运营和职能的相关信息；与纳税人存在受控交易的关联企业的运营、职能和财务状况等相关信息；潜在的可比信息（包括内部可比）、潜在可比非受控交易和非关联方的运营及财务状况文件。如上述信息已经包含在转让定价文档中，则无需额外提供信息或准备相关文件。然而必须承认的是，在准备转让定价文档时，试图事前估计并包括所有正式调查阶段可能需要的信息将导致负担繁重、效率低下。但在某些情况

下，税务机关确实需要得到未包含在文档报告的信息。因此税务机关所能获取的信息不应该局限于在转让定价风险评估过程中所依据的文档报告。如主管税务机关在转让定价过程中要求提供某项具体信息，这样的要求应该同时平衡税务机关的信息需求和纳税人所需承担的合规性负担。

15. 经常可能出现的情况是，转让定价调查要求提供的文件和其他信息并非由接受调查的本地企业所掌握，而是由跨国企业集团的其他成员实体所有，导致必要的文件往往位于国外。因此，保证税务机关能够直接或通过信息交换机制在内的信息共享渠道获取位于国外的信息是非常重要的。

C. 转让定价文档的三层结构

16. 为了实现本章B部分所述目标，各国应在准备转让定价文档过程中采取统一的方式。本节对转让定价文档的三层结构进行了介绍：（i）核心资料，包含适用于跨国企业所有成员实体的标准化信息；（ii）本地资料，包含与本地纳税人主要交易相关的具体信息；以及（iii）分国信息披露表，包含跨国企业集团收入和纳税在全球范围的分配情况，以及跨国企业集团内各成员实体所在区域的经济活动。

17. 按照上述三层结构准备转让定价文档，可为税务机关有效地对企业转让定价作出风险评估提供可靠的相关信息。同时，这也为获得转让定价调查信息创造了一个平台，为纳税人考量和描述其主要交易是否符合独立交易原则提供了有效手段和激励。

C.1. 核心资料

18. 核心资料应包含跨国企业集团业务概述，其中应包括全球业务性质、整体转让定价政策以及全球收入及经济活动的分配情况，以协助税务机关确定重大转让定价风险是否存在。一般情况下，核心资料应提供跨国企业转让定价活动的相关概述，以便将跨国企业的转让定价活动与全球经济、法律、金融及税收环境相结合。核心资料并非提供详尽的细节列表（例如列出跨国企业内成员实体所拥有的全部专利权），因为这样做会增加不必要的负担并与准备核心资料的目的不符。准备核心资料，包括重要协议、无形资产和交易清单时，纳税人应牢记核心资料的目的是向税务机关提供跨国企业的全球运营概况及政策；因此需要谨慎斟酌信息提供的详细程度。如果通过引用其他文档可以完全满足核心资料要求时，相关文件的配合使用，可被认为符合核心资料的要求。准备核心资料时，如果遗漏某份信息会对转让定价结果的可靠性造成影响，那此类信息就应被认为是重要的。

19. 核心资料旨在提供跨国企业集团全球业务的全貌。核心资料中的信息由以下五部

分组成：a）跨国企业集团全球组织架构；b）跨国企业业务描述；c）跨国企业的无形资产情况；d）跨国企业内部融资活动；以及e）跨国企业的财务及税务情况。

20. 纳税人应在核心资料中将跨国企业作为一个整体披露相关信息。然而，若某跨国企业集团的某些重要业务板块很大程度上是独立运作或新近并购的，跨国企业也可以按业务板块披露信息。采用这种披露方式时，应确保在核心资料中对集中化的集团职能以及不同业务板块之间的交易提供适当的描述。如果采用按业务板块阐述的形式，包括各业务板块信息的核心资料应该提供给所在各国，以确保可提供跨国企业集团准确的全球业务概述。

21. 核心资料应包含的信息详见本指南第五章附录一。

C.2. 本地资料

22. 不同于第18段所述的提供整体概况信息的核心资料，本地资料应包含有关具体关联交易的详细信息。本地资料所要求的信息可以作为核心资料的补充，以协助税务机关确保影响纳税人税收的主要关联交易政策符合独立交易原则。本地资料的重点是本地企业与其他国家关联企业发生的且对当地税收管辖而言较为重大的关联交易的转让定价分析。本地资料所含信息包括：具体交易的相关财务信息、可比性分析以及最合适的转让定价方法的选择与应用。如果本地资料要求的某项信息可以通过对核心资料的引用获得，那么这样的引用应被认为是足够的。

23. 本地资料应包含的信息详见本指南第五章附录二。

C.3. 分国信息披露表

24. 分国信息披露表要求提供整体税收管辖范围内，所有与全球收入分配、纳税情况以及跨国企业集团运营所在税收管辖区经济活动指标相关的信息。该报告还需要列示跨国企业所有成员实体的财务信息、成员实体注册地所属税收管辖区、成员实体注册地（如有异于所属税收管辖区）以及成员实体主要业务活动的性质。

25. 分国信息披露表有助于对转让定价风险进行概括性评估，同时还可以协助税务机关评估税基侵蚀和利润转移风险，并用于经济及统计分析。然而，分国信息披露表中的信息并不能取代在完整的功能分析和可比性分析基础上所完成的对某一交易和价格的转让定价分析。分国信息披露表所披露的信息本身并不能作为判断转让定价是否合理的证据，税务机关亦不能以此作为使用全球公式分配法进行转让定价调整的依据。

26. 分国信息披露表模板及填报说明详见本指南第五章附录三。

D. 合规问题

D.1. 同期资料

27. 每个纳税人都应该基于交易时点所能合理获得的信息，根据独立交易原则，致力于制定满足税务目的的转让价格。因此，纳税人在定价之前通常应考虑转让定价从税收角度而言是否合理，并在纳税申报时确认财务结果是否符合独立交易原则。

28. 文档准备不应该给纳税人带来过高的成本和负担。因此，税务机关应该平衡文档要求和纳税人准备此文档预期发生的成本与行政负担。根据本指南的原则，如果纳税人能够合理说明不存在可比数据或者搜索可比数据的成本与所需分析的问题相比，金额相对过高，则不应要求纳税人承担搜索此类数据的成本。

D.2. 期限

29. 实践中，不同国家对文档的准备时间要求不同。有些国家要求提交纳税申报表时完成该文档，有些国家则要求该文档在转让定价调查开始前应准备就绪。在实践中，税务机关要求纳税人提交文档和其他调查相关信息时，对纳税人需做出回应的时间期限要求也有所不同。这些信息提供时间要求上的差异会增加纳税人在设定重要性等级以及确保在正确时间向税务部门提供正确信息方面的难度。

30. 实践中的最佳做法是要求纳税人在所属年度纳税申报的截止日期前提交本地资料。如有必要，应在跨国企业集团最终控股公司纳税申报表截止日前对核心资料进行审阅和更新。在推行税收合作遵从项目的部分国家，当交易与税务调查同时发生时，某些相关信息也许有必要在纳税申报之前提交。

31. 关于分国信息披露表，在某些情况下与附录三中的分国数据相关的最终法定财务报表和其他财务信息，有可能在某些国家纳税申报截止时尚未定稿。在特定情况下，完成本指南第五章附录三中所述分国信息披露表的日期可以延长至跨国企业集团最终控股公司财务年度结束的下一年。

D.3. 重要性水平

32. 并不是所有关联企业之间发生的交易都足够重要以至于需要在本地资料中完全呈现。税务机关希望看到最重要的信息，同时也不希望看到跨国企业被合规要求所淹没以致

于无法考虑和记录最重要的项目。因此，基于本指南第五章附录二，各个国家制定转让定价文档要求时，应考虑设定重要性水平。确定重要性水平应考虑当地经济规模和性质、跨国企业集团在该经济体中的重要性、当地运营企业的规模和性质以及跨国企业集团整体规模和性质等因素。重要性的衡量可能是相对值（如交易不超过收入或成本的一定比例）或绝对值（如交易额不超过某个固定的金额）。各国应该根据本国情况设立本地资料的重要性标准。重要性标准应当是通常在商业实践中所能够被理解和接受的客观标准。关于核心资料所适用的重要性标准，请参考第18节。

33. 许多国家已经出台了转让定价文档规则简化措施，免除中小企业转让定价文档准备义务或仅要求此类企业提供简化信息。为了不给纳税人带来过高的成本和负担，建议不必要求中小企业和大企业一样需要准备较为复杂的文档。然而在税务机关进行税务检查或风险评估过程中，中小企业应该有义务在被要求时提供其重要跨境交易的信息和相关文件。

34. 为落实本指南第五章附录三的宗旨，分国信息披露表应该包括跨国企业集团所有税收居民的所在税收管辖区的信息，无论其在该税收管辖区业务规模的大小。

D.4. 文件留存

35. 纳税人没有义务在母公司或者当地成员实体所在地区国内法所规定的法定期限以外的时间保留相关文件。然而，法定期限以后年度的转让定价调查所需要文档（核心资料、当地资料和分国信息披露表）所含的材料和信息可能不受上述时间限制；例如，纳税人自愿保留某些与长期合同相关的记录，或保存决定有关转让定价方法应用的可比性标准在后续年度是否满足的相关记录。税务机关应该充分理解查找以前年度文件的困难性，并且仅在能够提供合理理由，证明所需文件与被税务检查的交易相关的情形下，向企业提出此类要求。

36. 如果在税务机关进行税务检查提出要求时企业能够及时提交所需资料，那么税务机关的最终诉求就可以得到满足。因此，文档的存储方式（无论是纸质、电子形式或任何其他方式）应该由纳税人根据当地国家规定和惯例所列明的形式自行决定，只要纳税人可在被要求时能及时向税务机关提交文档。

D.5. 文档更新频率

37. 建议对转让定价文档进行定期的审阅，以确保功能和经济分析仍然准确和相关，并确认所选用的转让定价方法依然适用。一般来说，核心资料、本地资料和分国信息披露表应每年进行检查和更新。然而在许多情况下，业务描述、功能分析和可比信息的描述可

能每年并不发生重大变化。

38. 为了简化纳税人的合规负担，只要经营环境保持不变，税务机关可以决定本地资料所含的通过数据库进行搜索的可比信息可以每三年而非每年更新一次。为了可靠地应用独立交易原则，可比信息的财务数据仍然需要每年更新。

D.6. 语言

39. 由于翻译文档需要投入大量的时间和成本，使用当地语言提供这些文档的必要性可能会令转让定价合规性变得更为复杂。各国法规应明确用于提交的转让定价文档所需使用的语言。在不减弱文义传达效果的前提下，各国应鼓励使用通用语言准备转让定价文档，如果税务部门认为需要对文档进行翻译，则需要提出翻译的具体要求，并提供足够的时间使这项工作不至于成为纳税人的重大负担。

D.7. 处罚

40. 很多国家制定相关处罚措施，以确保转让定价文档要求能得到有效落实。这些措施旨在使纳税人需为其不合规行为承担大于合规行为的成本。处罚措施由各国法律规定。各国对转让定价文档相关的处罚规定各不相同，这样的不同有可能影响纳税人的合规质量，导致纳税人对有些国家的合规性要求给予更高的关注。

41. 对不符合转让定价文档要求或未能及时提交所需信息的处罚通常是民事（或行政）罚款。与文档相关的处罚可能是基于每个未提交的文档或每个评估年度的固定金额，或根据最终确定的补税金额的一定比例，或收入相关调整的一定比例，或文档中未描述的跨境交易金额的一定比例而定。

42. 应注意如果跨国企业集团未能提交其无法获取的数据时，不应对其进行与文档相关的处罚。然而，不进行文档相关处罚的决定并不意味着不能对不符合独立交易原则的收入进行调整。事实上，完整记录转让定价立场并不一定意味着纳税人的立场是正确的。此外，由集团其他成员负责转让定价合规工作不能成为当地企业不能提供所需文档的充分理由，同样，该理由也不得用于规避未能遵守文档规定所应受的处罚。

43. 鼓励纳税人履行转让定价资料要求的另一种方式是设计合规激励措施，如处罚免除或举证责任的转移等。当转让定价文档符合要求并及时报送时，如果需要进行转让定价调整，纳税人可以免于或仅需接受较低的处罚。在某些国家，当法律规定纳税人负有举证责任时，如果及时提交符合要求的转让定价文档，举证责任将转移到税务机关，这是另一种保证转让定价文档合规积极性的措施。

D.8. 保密性

44. 税务机关应采取一切合理措施确保资料（核心资料、本地资料和分国信息披露表）所包括的机密信息（商业秘密、科学机密等）和其他商业敏感信息不会向公众披露。税务机关应确保对纳税人在转让定价文档中提供的信息严格保密。如果公开法庭的诉讼程序或司法判决要求信息披露，税务机关应该尽一切努力，以确保信息的保密性以及信息披露只限于必要的程度。

45. 《确保安全：经济合作与发展组织税务目的信息交换保密指南》为建立能够确保通过各种信息交换手段获得的税务信息的保密性的相关规则和实践提供了指引。

D.9. 其他问题

46. 在存在本地可比信息的情况下，出于使用最可靠信息的要求，通常需要使用本地可比信息而非区域性的可比信息。在存在本地可比信息的情况下，使用与需准备文档所在国同一地理区域的可比信息，在某些情况下是不符合使用最可靠信息的要求的。即使简化可比信息搜寻的好处是毋庸置疑的，但重要性和合规成本也是应考虑的因素。但基于使用最可靠信息的要求，简化合规流程不应破坏整体合规性。更多关于何时应选择本地可比信息的描述详见第1.57—1.58节中有关市场差异和多国度分析的内容。

47. 转让定价文档不建议需要由外部审计师或其他第三方进行认证，尤其是在转让定价风险评估阶段。同样，不建议强制规定转让定价文档须由咨询公司准备。

E. 执行及审查

有效和持续地执行本章中的新准则，尤其是新的分国信息披露表，极为重要。经济合作与发展组织和20国集团认为纳税人应将本地资料直接提交所属税务机关。然而，各国对如何申报核心资料和分国信息披露表的观点却有所不同；相应的，针对各国税务机关应该基于何种机制，获取信息的看法也不尽相同。

在接下来的几个月中，财政事务委员会第6工作小组将就核心资料和分国信息披露表申报和信息分享方面可能的方式进行分析。在考虑申报和分享上述资料潜在的机制时，应注意以下几点：

- 对商业敏感信息进行保密；
- 提高信息透明度，确保各国税务机关均可获得必要信息，以便及时评估转让

定价风险；

- 跨国企业向所有相关国家税务机关披露的财务信息应具有一致性，以提高跨国企业信息披露的透明度；
- 统一各国信息披露要求，降低纳税人合规成本；
- 确保相关税务机关对跨国企业运营方式的认识具有一致性；
- 纳税人在附录一至附录三中提供的信息仅供税务机关在执行转让定价规则时使用；
- 采用渐进的方式，最终实现向新的文档法规的成功过渡；以及
- 各国可以运用以下三种方法进行有效的转让定价风险评估：（i）双边税收协定中情报交换的规定；（ii）协作技术平台；（iii）国内法规定范本的制定。

本章中所述制度是全新的，未经实践检验，故在执行过程中还有待完善。税基侵蚀和利润转移行动计划的各参与国需要在2020年前对转让定价资料标准及分国信息披露表标准进行审查，以不断完善。修订应进一步考察资料准备标准能否为转让定价风险评估提供充足依据。同时，还应积极考虑是否需要额外披露按照不同国家或关联企业间支付的利息、特许权使用费及关联企业服务费的交易信息。

附录一：转让定价资料——核心资料

核心资料应该包括以下内容：

一、组织结构

- 以图表形式说明跨国企业的法律及股权架构及各运营企业的地理位置。

二、跨国企业经营情况

- 跨国企业经营情况的概括性说明应包括：
  - 商业利润的重要驱动因素；
  - 营业额位居集团前五位的产品和/或服务及其他营业额超过集团总营业额5%的产品和/或服务相关供应链情况的说明，相关描述可以采用图表形式；
  - 列示并简要说明跨国企业集团成员实体之间，除了研发服务之外的重要的劳务安排，包括：上述劳务安排中主要劳务提供方的服务能力说明，及劳务成本分摊和确定关联劳务价格的转让定价政策；
  - 上述第二点中所提及的集团产品及服务所面向的主要地域市场；
  - 概括性功能分析说明跨国企业集团内部各成员实体在价值创造方面的主要贡献，包括：主要执行的职能、承担的风险和使用的资产情况。
  - 财政年度期间，跨国企业所发生的重要业务重组、合并及分立情况说明。

三、跨国企业无形资产（相关定义请参见《跨国企业与税务机关转让定价指南》第六章）

- 概括说明跨国企业对于集团无形资产开发、所有权归属 及利用的总体策略，

包括：主要研发机构所在地及研发管理活动所在地。

- 列示跨国企业集团所拥有的对其转让定价安排具有显著影响的无形资产，并说明哪些成员实体拥有上述无形资产的法律所有权。
- 涉及无形资产安排的重要协议，包括成本分摊协议、主要研发服务协议及使用许可协议。
- 概括说明集团有关研发服务及无形资产的转让定价政策。
- 概括说明财务年度期间关联企业之间重要的无形资产相关权利转让交易，包括交易所涉及的关联企业、所在国家及转让补偿。

四、跨国企业内部融资活动

- 概括说明集团的融资方式，包括与非关联贷款方之间的重要融资安排。
- 确定跨国企业集团中哪些成员实体为集团履行集中融资职能，包括上述成员实体依据哪国法律成立及其实际管理机构所在地。
- 概括说明跨国企业集团对于关联企业之间融资安排的一般转让定价政策。

五、跨国企业财务及税务情况

- 财务年度期间跨国企业的合并财务报表，或出于财务报告、法律监管、内部管理或税收管理等目的所准备的其他财务数据。
- 列示并简要说明集团现有的单边预约定价安排及其他有关各国之间收入分配的税收裁定。

附录二：转让定价资料——本地资料

本地资料应该包括以下内容：

一、本地企业

- 本地企业的管理架构描述、组织架构图，本地管理层的汇报对象及上述汇报对象主要办公场所的所在地国家。
- 本地企业所有经营活动及经营策略的详细说明，包括本地企业在当前财务年度或过去一年中是否参与集团业务重组或无形资产转让等交易或受到上述交易影响，并解释说明上述交易在哪些方面对本地企业产生影响。
- 主要竞争对手。

二、受控交易

本地企业应针对其所参与的各主要类型关联交易提供如下信息：

- 主要关联交易描述（如：委托生产、采购商品、提供劳务、资金借贷、金融担保或履约保证及无形资产许可等）及相关背景介绍。
- 本地企业在各类型关联交易中所收取或支付的关联交易金额（如：产品、劳务、特许权使用费及利息收支等），并依据境外付款方或收款方所属的税收管辖区提供关联交易金额明细。
- 各类型关联交易所涉及的关联企业及其关系。
- 本地企业签订的所有重要内部协议。
- 针对本地资料中所披露的各类型关联交易，对本地企业及其关联方进行详细的可比性分析及功能分析，包括较之以前年度所发生的任何变化[①]。

① 本地资料中部分功能分析内容已涵盖于核心资料的相关信息中，此部分内容可标注参照核心文档相关内容，无须再次说明。

- 适用于各类型关联交易的最合适的转让定价方法及选择该方法的原因。
- 如适用，说明哪家关联企业被选定为被测试方及选择原因。
- 应用转让定价方法的重要假设前提。
- 如适用，解释说明运用多年度数据分析的原因。
- 如有，列示并说明转让定价分析中所选取的可比非受控交易（内部或外部）及所依据的外部可比信息财务信息，包括可比信息搜寻方法及信息来源。
- 说明在转让定价分析中所使用的任何可比性调整，及指明上述可比性调整的对象为被测试方财务数据、可比非受控交易财务数据，抑或两者同时进行。
- 说明基于所选取的转让定价方法判断关联交易定价政策符合独立交易原则的原因。
- 应用转让定价方法进行分析所使用的财务信息汇总。
- 现有的单边、双边及多边预约定价安排及其他税收裁定（与本地企业所属的税收管辖区无关，但与上述受控交易相关）。

三、财务信息

- 财务年度期间本地企业的财务数据。如有审计报告，请提供；如无，可提供未经审计的财务报表。
- 提供信息及财务数据分拆表。说明使用转让定价方法进行分析时所使用的财务数据如何与本地企业年度财务报表相对应。
- 转让定价分析中所使用的可比信息财务数据汇总表，以及相关数据的信息来源。

附录三：分国信息披露表模板

表 1　集团收入、税负及业务活动分配概况（以税收管辖区为基础划分）

跨国企业集团名称： 财务年度：										
税收管辖区	收入			税前利润（亏损）	已缴纳企业所得税（收付实现制）	计提的企业所得税（本年度）	认缴股本	累积权益	雇员人数	有形资产（除现金及现金等价物）
	非关联方	关联方	总计							

表 2　跨国企业集团成员实体名单（以税收管辖区为基础划分）

跨国企业集团名称： 财务年度：																
税收管辖区	成员实体（税收管辖区纳税居民）	成员实体注册成立地（如不同于居民企业税收管辖区）	主要业务活动													
			研发	持有或管理知识产权	采购	生产制造	销售、市场营销或分销	行政、管理或支持服务	向非关联方提供劳务	集团内部财务	金融服务	保险	持有股份或其他权益工具	非营运企业	其他[①]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

表 3　附加信息

跨国企业集团名称： 财务年度：
请简要提供其他必要的信息或解释说明以及有助于理解“分国信息披露表”中各项内容的补充信息。

① 请在《附加信息》部分具体说明跨国企业集团成员实体的业务活动性质。

附录三的一般说明

目的

《跨国企业与税务机关转让定价指南》第五章附录三提供了分国信息披露表模板，要求跨国企业按照税收管辖区报告集团收入分配、税负及经营活动在内的相关信息。一般说明构成分国信息披露模板的组成部分。

定义

报告主体

报告主体是指跨国企业的最终控股母公司。

成员实体

在填写附录三时，跨国企业集团的“成员实体”包含集团内任一独立商业实体（如公司、企业、信托及合伙等形式），且上述独立商业实体的财务数据将被反映在集团合并财务报表中。如某些企业财务数据由于业务规模或重要性程度而未被反映于集团合并财务报表中，这些企业仍应当被认定为“成员实体”并在分国信息披露表中披露。

分支机构及常设机构处理

“成员实体”的表述亦涵盖跨国企业集团成员在某一税收管辖区范围内开展业务所构成的常设机构，只要该常设机构出于法律监管、财务报告、内部管理或税收管理等目的出具单独的财务报表。对于常设机构财务数据的报告应按照在其业务活动所在的税收管辖区进行披露，而不按构成常设机构的“成员实体”作为居民企业所在的税收管辖区进行

披露。“成员实体” 在其作为居民企业的税收管辖区所披露的财务信息中不应当包括其在其他税收管辖区所构成的常设机构的财务信息。

分国信息披露表的涵盖期间

分国信息披露表应涵盖报告主体的完整财务年度。对于各个“成员实体” ，报告主体可以在保持一致性标准的基础上决定“成员实体” 的信息披露期间，要么（i）适用“成员实体” 自身财务年度期间的信息，如其财务年度截止日期与报告主体相一致，或在报告主体财务年度截止日期的前12个月之内；或者（ii）适用所有“成员实体” 对应在报告主体财务年度期间的相关信息。

数据来源

报告主体在填写分国信息披露表时应保持各年度数据来源的一致性。报告主体可以选择使用合并财务报表数据、独立实体法定财务报表数据、监管财务报表数据或内部管理账数据。分国信息披露表中所报告的收入、利润及税负情况并不要求与集团合并财务报表完全一致。如果采用各独立实体的法定财务报表数据进行披露，所有金额均应按照年度平均汇率转换成以报告主体的功能性货币为单位，并在《附加信息》中予以说明。由于税收管辖区之间的会计准则不同而产生的差异，无须进行调整。

报告主体应在《附录信息》部分对填写分国信息披露表所使用的数据来源进行简要说明。如数据来源较以往年度有所变化，报告主体应在《附录信息》部分中对变化原因及其影响进行解释说明。

附录三的具体说明

集团收入分配、税负及业务活动概况（以税收管辖区为基础划分）（表1）

税收管辖区

在分国信息披露表模板的第一列，报告主体应当列示集团“成员实体”作为居民企业所属的全部税收管辖区。税收管辖区是指拥有财政自主权的国家或非国家地区。当报告主体认定集团“成员实体”在任何税收管辖区均不构成居民企业时，则需要在披露表中另行加入一行进行说明。当某一“成员实体”在一个以上税收管辖区构成居民企业时，应以相关税收协定为依据确定该“成员实体”所属的税收管辖区。如果不存在适用的税收协定，则应以该“成员实体”实际管理机构所在地作为税收管辖区进行报告。对于实际管理机构所在地的认定应遵循《经济合作与发展组织税收协定范本》第4条及相关注释的规定。

收入

在分国信息披露表模板“收入”项下的三列中，报告主体应填写下列信息：（i）跨国企业集团所有“成员实体”在相关税收管辖区内通过关联交易所取得的收入总和；（ii）跨国企业集团所有“成员实体”在相关税收管辖区内与独立企业交易所取得的收入总和；以及（iii）跨国企业集团所有“成员实体”在上述（i）和（ii）项所取得的收入总和。此处所指之“收入”应包括存货和财产的销售收入、劳务收入、特许权使用费收入、利息收入、溢价收入及其他收入。当其他“成员实体”所支付的款项根据其所属的税收管辖区被认定为股利时，则该笔款项不应计入收款方的收入之中。

税前利润（亏损）

在分国信息披露表模板第五列中，报告主体应披露集团所有“成员实体”在其构成居民企业的相关税收管辖区所取得的税前利润（亏损）总和。税前利润（亏损）应包括所有非常规的收入及费用。

已缴纳企业所得税（收付实现制）

在分国信息披露表模板第六列中，报告主体应披露财务年度期间所有“成员实体”在其构成居民企业的相关税收管辖区所实际缴纳的企业所得税总额。已缴税款应包括“成员实体”向其所属税收管辖区的税务机关及其他税收管辖区的税务机关所缴纳的现金税款。同时，已缴税款亦应包括其他企业（关联企业及非关联企业）向“成员实体”支付款项时所代扣代缴的预提所得税。因此，如果位于A税收管辖区的A公司从B税收管辖区取得一笔利息收入，则A公司就该笔利息收入在B税收管辖区所代扣代缴的企业所得税金额应反映在甲公司的“已缴纳企业所得税”中。

计提的企业所得税（本年度）

在分国信息披露表模板第七列中，报告主体应披露财务年度期间所有“成员实体”在其作为居民企业的相关税收管辖区依据应纳税利润或亏损计提的当期所得税费用总和。当期所得税费用应仅反映相关财务年度的经营活动，而不应包含递延所得税及尚未确定的税务事项所做的拨备。

认缴股本

在分国信息披露表模板第八列中，报告主体应披露所有“成员实体”在其作为居民企业的相关税收管辖区所认缴的股本总额。对于常设机构而言，其认缴股本应由构成常设机构的成员实体进行申报，除非常设机构所在的税收管辖区在法律上对认缴股本具有明确要求。

累计权益

在分国信息披露表模板第九列中，报告主体应披露所有“成员实体”在其作为居民企业的相关税收管辖区的累计权益总额（以财务年度结束为时点）。对于常设机构而言，累计权益应由构成常设机构的成员实体进行申报。

雇员人数

在分国信息披露表模板第十列中，报告主体应披露所有“成员实体”在其作为居民企业的相关税收管辖区内的全职雇员人数（以全工时评量法为标准）总和。雇员人数可依据年末人数、全年平均人数或其他标准进行披露。不同税收管辖区在雇员人数计算标准上应保持一致，并每年均沿用相同标准进行披露。有鉴于此，“成员实体”在一般经营活动中所雇用的独立承包商亦可能被认定为企业雇员。在雇员人数的披露上，允许进行合理的估算，只要证实上述估算不会对不同税收管辖区内员工数量的分布造成重大偏差。“成员实体”应采用统一标准披露雇员人数，并每年贯彻应用。

除现金及现金等价物外的有形资产

在分国信息披露表模板第十一列中，报告主体应披露所有“成员实体”在其作为居民企业的相关税收管辖区内有形资产账面净值的总和。对于常设机构而言，其有形资产应当根据该常设机构经营活动所在的税收管辖区进行报告。此处所指的“有形资产”不包括现金或现金等价物、无形资产和金融资产。

跨国企业集团“成员实体”名单（以税收管辖区为基础划分）（表2）

作为税收管辖区居民企业的“成员实体”

报告主体应当依据各税收管辖区及成员实体名称列出所有在相关税收管辖区内构成居民企业的“成员实体”名单。如前所述，常设机构应根据其经营活动所在地的税收管辖区进行列示，并注明构成该常设机构的成员实体（如：XYZ公司——A税收管辖区的常设机构）。

“成员实体” 注册成立地与其被认定为居民企业的税收管辖区不一致

在跨国企业“成员实体” 注册成立地与其被认定为居民企业的税收管辖区不一致的情况下，报告主体应该披露上述“成员实体” 依据哪个国家/地区的法律而成立。

主要经营活动

报告主体应披露各“成员实体” 在相关税收管辖区所进行的主要业务活动性质，并在对应项目后勾选确认（可多选）。

业务活动
研发
持有或管理知识产权
采购
生产制造
销售、市场营销及分销
行政、管理及支持服务
为第三方提供劳务服务
集团内部财务
金融服务
保险
持有股份或其他权益工具
非运营企业
其他[①]

① 请在《补充信息》部分对“成员实体” 的业务性质进行具体说明。

经济合作与发展组织

经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）是一个独特的论坛，各国政府在此团结协作，共同应对全球化带来的经济、社会和环境等方面的挑战。经合组织还率先努力了解和协助各国政府应对各种发展过程中出现的新问题，例如公司治理、信息经济和人口老龄化。借助经合组织，各国政府可以进行政策经验比较，就共同的问题寻求答案，确定好的做法，努力协调国内外政策。

经合组织成员国包括：澳大利亚、奥地利、比利时、加拿大、智利、捷克共和国、丹麦、爱沙尼亚、芬兰、法国、德国、希腊、匈牙利、冰岛、爱尔兰、以色列、意大利、日本、韩国、卢森堡、墨西哥、荷兰、新西兰、挪威、波兰、葡萄牙、斯洛伐克共和国、斯洛文尼亚、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英国和美国。欧盟参与经合组织的工作。

经合组织出版社广泛宣传本组织关于经济、社会及环境问题的统计和研究成果，以及本组织成员国商定的各项公约、准则和标准。